

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES  
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
CÂMPUS DE ERECHIM/RS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE DIREITO**

**LUÍS CARLOS CARAMORI**

**SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
CARACTERIZAÇÃO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**

**ERECHIM/RS**

**2018**

**LUÍS CARLOS CARAMORI**

**SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
CARACTERIZAÇÃO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharel em  
Direito, Departamento de Ciências  
Sociais Aplicadas da Universidade  
Regional Integrada do Alto Uruguai e  
das Missões – Campus de Erechim/RS.**

**Orientador: Prof. Evandro Luís Dezordi.**

**Erechim/RS**

**2018**

**LUÍS CARLOS CARAMORI**

**SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:  
CARACTERIZAÇÃO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**

**Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharel em  
Direito, Departamento de Ciências  
Sociais Aplicadas da Universidade  
Regional Integrada do Alto Uruguai e  
das Missões – Campus de Erechim/RS.**

**Erechim/RS, 09 de novembro de 2018.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Evandro Luís Dezordi  
URI-Erechim

---

Prof. Alessandra Biasus  
URI-Erechim

---

Prof. Luciano Alves dos Santos  
URI-Erechim

**Dedico** este trabalho, primeiramente, a Deus, à minha família, amigos, colegas e professores.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha família que sempre estive ao meu lado, me apoiando e incentivando nesta trajetória acadêmica.

Em um segundo momento agradeço a todo o corpo docente do Curso de Direito da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões pelo conhecimento realizado transmitido ao longo do curso.

Agradeço, especialmente, ao Professor Esp. Evandro Luís Dezordi pela orientação me dada durante a elaboração do presente trabalho de conclusão de curso, sem a qual o mesmo não teria se concretizado.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal a análise de aspectos relevantes acerca da sonegação fiscal, especialmente quanto a sua caracterização como crime e as hipóteses de extinção de punibilidade incidente. Para tanto, averiguou-se no estudo, em um primeiro momento o sistema tributário nacional como um todo, após os ilícitos penais e administrativos da esfera tributária e seus aspectos para, ao final, verificar-se a sonegação fiscal como um crime contra a ordem tributária nacional de forma específica. Com o estudo, que foi realizado através da metodologia de pesquisa bibliográfica, legal e jurisprudencial, pode-se concluir pelo reconhecimento da importância que motivou a escolha da temática que consiste na repercussão da sonegação para o sustento da máquina estatal e da importância de tal tutela e tipificação penal da infração a fim de combatê-la e, quando impossível, puni-la. Utilizou-se para elaboração do estudo da metodologia de pesquisa e a abordagem indutiva obtida através de procedimentos analíticos descritivos.

**Palavras-chave:** Sonegação Fiscal. Infração Tributária. Crime.

## **ABSTRACT**

The main objective of this study is the analysis of information on tax legislation, especially regarding its characterization as a crime and as hypotheses of extinction of the punishable incident. In order to do so, ascertained if there is no study, initially the national tax system as a whole, after the criminal and administrative delinquencies of the tax sphere and its aspects to, in the end, a tax evasion as a crime against an order national tax system in a specific way. With the study, which was carried out through the methodology of bibliographic, legal and jurisprudential research, one can conclude by acknowledging the importance that motivated the choice of language for the theme of the repercussion of the eviction for the development of the state machine and the importance of guardianship and criminalization of the offense in order to combat, if not impossible, punishment. It was used to collect the research method and the search methodology through descriptive analytical procedures.

**Keywords:** Tax evasion. Tax Infringement. Crime.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF Constituição Federal

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CP Código Penal

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN Código Tributário Nacional

ICMS Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

IPTU Imposto sobre a propriedade territorial urbana

IPVA Imposto sobre a propriedade de veículo automotor

IRPF Imposto de renda pessoa física

ITR Imposto sobre propriedade territorial rural

PIS Programa de Integração Social

STF Supremo Tribunal Federal

STJ Superior Tribunal de Justiça

TJPE Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco

TJPI Tribunal de Justiça do Estado do Piau

TJRJ Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

TJSC Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

TJSP Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

TRF Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Evolução do Direito Tributário .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Conceito de Direito Tributário .....</b>	<b>12</b>
<b>2.3 Tributo .....</b>	<b>14</b>
2.3.1 Impostos.....	15
2.3.2 Taxa .....	15
2.3.3 Contribuição de Melhoria.....	16
2.3.4 Empréstimo Compulsório .....	16
2.3.5 Contribuições .....	17
<b>2.4 Obrigação Tributária .....</b>	<b>18</b>
<b>2.5 Crédito Tributário .....</b>	<b>19</b>
2.5.1 Lançamento.....	20
<b>3 ILÍCITO ADMINISTRATIVO E ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1 Ilícito Tributário .....</b>	<b>23</b>
<b>3.2 Ilícito Penal Tributário.....</b>	<b>23</b>
3.2.1 Espécies de Ilícito Penal Tributário .....	25
<b>3.3 Ilícito administrativo tributário .....</b>	<b>27</b>
<b>3.4 Sanções.....</b>	<b>28</b>
<b>3.5 Elisão Fiscal.....</b>	<b>31</b>
<b>4 A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>32</b>
<b>4.1 Ordem Tributária como bem jurídico.....</b>	<b>32</b>
<b>4.2 Dos crimes contra a ordem tributária consoante disposto na Lei n. 8.137/90</b> .....	<b>33</b>
<b>4.3 Sonegação Fiscal .....</b>	<b>34</b>
4.3.1 Sujeito Ativo da Sonegação Fiscal .....	35
4.3.2 Sujeito Passivo da Sonegação Fiscal.....	36
4.3.3 Objetividade Jurídica .....	36
4.3.4 Objeto Material .....	36
4.3.5 Condutas .....	36
4.3.6 Elemento Subjetivo .....	37
4.3.7 Consumação .....	39

4.3.8 Tentativa.....	40
4.3.9 Competência e Ação Penal .....	41
<b>4.4 Responsabilidade Administrativa, Civil e Penal .....</b>	<b>41</b>
4.4.1 Extinção de Punibilidade .....	43
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo visa a analisar a sonegação fiscal como crime contra a ordem tributária nacional, sua caracterização e a extinção da punibilidade. Para tanto analisar-se-á o posicionamento legal, jurisprudencial e doutrinário pátrio.

A escolha da temática reside na importância de tal análise diante de que o Estado sustenta-se através da arrecadação tributária, sem a qual não poderia cumprir com suas obrigações. Atualmente, existem diversos meios de burla ao sistema tributário que, em verdade, tratam-se de infrações administrativas ou penais. A sonegação fiscal, conforme demonstrar-se-á no estudo, é uma destas infrações que possui enorme repercussão negativa no sistema financeiro público e, por isso, assunto de grande relevância.

O estudo parte da análise geral acerca do sistema tributário nacional sua evolução história e seu conceito para, após, verificar-se o tributo propriamente dito, seu conceito próprio, espécies e demais aspectos relevantes. Posteriormente, demonstra-se e conceitua-se a obrigação tributária e o crédito tributário, seu surgimento, sujeitos envolvidos, lançamento, entre outros.

Em um segundo momento, ainda visando à compreensão da discussão principal do estudo, apresenta-se seção específica para analisar os ilícitos tributários, sejam administrativos ou penais. Na referida seção verifica-se conceitualmente cada forma de ilícito e o que lhe agrega sua repercussão penal ou administrativa para, após, verificar-se as espécies de ilícitos de cada esfera repercussiva. Encerrando tal capítulo do estudo, explana-se acerca de linhas gerais sobre as sanções penais e da elisão fiscal.

A última seção do estudo dedica-se, enfim, à discussão propriamente dita do tema principal, isto é, a analisar com ênfase e especificação a sonegação fiscal como um crime contra a ordem tributária e, conseqüentemente, para o sistema financeiro nacional que reverte-se em prejuízo de toda a sociedade. Na referida seção assenta-se, inicialmente, a ordem tributária como um bem jurídico tutelado, o que é proveniente da sua repercussão para o sustento da máquina estatal. Estabelecida a tutela da ordem tributária como bem protegido pelo sistema jurídico nacional, passa-se a analisar a sonegação fiscal propriamente dita.

De início, verifica-se a conceituação do instituto (infração) para depois analisar cada aspecto pertinente em apartado como seus sujeitos, sua objetividade,

objeto material, condutas enquadradas na infração, elemento subjetivo, meio de consumação e tentativa, bem como competência da ação pertinente para apuração da mesma. Não obstante, verifica-se, ao final, a responsabilidade administrativa, civil e penal decorrente da referida infração e a extinção da punibilidade da mesma, concluindo a análise e discussão do tema com explanação dos aspectos considerados mais relevantes acerca do tema.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do presente trabalho de conclusão de curso é a de pesquisa e a abordagem indutiva obtida através de procedimentos analíticos descritivos. Utilizou-se da vasta doutrina e jurisprudência sobre o fato, bem como das disposições legais pertinentes, as quais foram analisadas de forma conjunta para fins de elaboração do teor do estudo.

Em suma, o estudo analisa de forma sucinta e preliminar o sistema tributário como um todo, os ilícitos penais e administrativos que podem atingi-lo, para, ao final, verificar com maior ênfase a sonegação fiscal como crime contra tal bem jurídico.

## **2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Em um primeiro momento analisa-se o Sistema Tributário nacional e seus diversos aspectos. Para tanto verifica-se a evolução histórica do Direito Tributário, seu conceito geral e demais conceitos específicos relevantes. De igual forma realiza-se demonstração e conceituação de institutos específicos do referido ramo jurídico como pode-se perceber a seguir.

### **2.1 Evolução do Direito Tributário**

O direito tributário surgiu com o aparecimento da sociedade humana, assim como os demais ramos do direito.

O primeiro tributo conhecido no Brasil foi o quinto do Pau-Brasil, pago à coroa portuguesa pelas riquezas descobertas no Brasil. Como ainda não se tinha instituído uma moeda, o pagamento era feito através da madeira Pau-Brasil.

Com o decorrer da história e a proclamação da República, o governo provisório adotou o regime federativo para o Brasil, onde a nova constituição passou a tratar o problema fiscal do país, dando à União a competência de gestão.

Dentre as várias constituições passadas, a de 1988, última e atual, define e rege os mecanismos e abrangência da tributação vigente. (MATOS, 2007).

### **2.2 Conceito de Direito Tributário**

Vários autores tem uma definição elaborada a respeito do direito tributário. Meirelles (2002) lança mão de coerente definição:

O Direito, objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo estado. Na clássica conceituação de Ihering, é o complexo das condições existenciais da sociedade, assegurados pelo Poder Público. Em última análise, o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar justiça. (MEIRELLES, 2002, p.35).

Retrata o que realmente é. O estado, através de leis, impõe à sociedade, seus contribuintes, obrigações que promove a existência da sociedade, gerando de uma certa maneira a justiça social, tão esperada por todos.

Para Souza (1954, p. 13 e 14), o Direito tributário é

[...] o ramo do direito público que rege relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere a obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos. (SOUZA, 1954).

Nos remete entender que, nas mais variadas atividades financeiras existentes, o Estado, através dos tributos, retém uma parte dessa movimentação para ter receita onde realiza suas atividades e obrigações. Quando houver alguma controvérsia ou dúvida é resolvida ou sanada através do direito tributário, esse por sua vez oriundo do Direito Público.

Nos dizeres de Carvalho (2012, p. 47)

O Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. (CARVALHO, 2012).

O Direito Tributário é traduzido como responsável pela criação de normas, formas de arrecadar receitas e fiscalizar para que isso aconteça de forma autônoma.

Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado (2011), o Direito tributário é o "[...] ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder." (MACHADO, 2011, P. 50).

Para o autor Direito Tributário tem a finalidade de limitar o poder de ação do Estado, no que se refere ao ato de adquirir receitas perante os contribuintes. Por ele não se permite que aconteça abusos diante de uma hipossuficiência de mando, que o cidadão possui (MACHADO, 2011).

Disserta Amaro (2009, p. 38): "Direito Tributário é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.". É traduzido, na sua definição, que o Direito Tributário não é algo só, mas sim um conjunto de ações e princípios tributários.

Sabbag (2012), em sua obra Manual de Direito Tributário, define:

É a ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao Direito Público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o ele Estado versus contribuinte, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. (SABBAG, 2012, p. 41).

Segundo ele, há um entrelaçamento entre as atividades financeiras do contribuinte e o Estado.

Analisando as várias maneiras de se definir o Direito Tributário, chega-se a um entendimento comum. De um lado o cidadão (contribuinte) através de suas atividades financeiras, movimenta a economia do Estado, e, de outro, este que através da receita dos tributos arrecadados do contribuinte move a máquina estatal, sendo tudo isso regulamentado e assistido pelo Direito Tributário.

### 2.3 Tributo

Conforme o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), art. 3º:

[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Nogueira (1999) que:

[...] os tributos (...) são as receitas derivadas que o estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. (NOGUEIRA, 1999).

Para Amaro (2017):

O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identifica com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva. O tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas. (AMARO, 2007, p.17).

Pode-se dizer que é uma obrigação de dar, não sendo um contrato, acordo entre partes e sim imposição legal, que faz com que o contribuinte tenha a obrigação de dar parte de sua receita à Fazenda Pública independentemente de sua vontade, sofrendo sanções e penalidades se não o fizer. Tributo é prestação pecuniária; é compulsório; é instituído por meio de lei; não é multa; e, é cobrado mediante lançamento.

São 05 espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhorias, contribuições, empréstimos compulsórios.

### 2.3.1 Impostos

Segundo o art. 16 CTN (BRASIL, 1966), imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Para Carvalho (2000, p.36) "podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público."

Podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito federal e os Municípios, e não são vinculados a atividade estatal. Desde que tenha o fato gerador, basta para criar a obrigação do pagamento do imposto. Isso não quer dizer que o Estado tenha alguma obrigação com o pagador até o momento tão somente a captação de riqueza para o tesouro público.

São exemplos de impostos: IPTU, IPVA, IRPF, ITR

### 2.3.2 Taxa

A Taxa é tratada no art. 77 do CTN (BRASIL, 1966). Amaro (1999) define taxa como "o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade." (AMARO, 1999, p. 30).

Podemos dizer que a Taxa é um tributo vinculado a uma contraprestação da atividade estatal, não se admitindo em virtude de atividade de empresa privada. Tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, exercido pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios ou a prestação de serviços públicos. É um tributo com prestação pecuniária compulsória, sem autonomia de vontade, decorrente da lei e com rescisão inadmissível.

São exemplos de Taxas: Taxa de coleta de lixo, Taxa para construção e demolição, Alvarás.

### 2.3.3 Contribuição de Melhoria

De acordo com o CTN, art. 81 (BRASIL, 1966), a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Conforme define Machado (2003):

É a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com realização de obras públicas na medida em que destas decorra valorização de imóveis. (MACHADO, 2003, p.38).

Leciona Souza (1954, p.28) que: “é um tributo especial, pois não se confunde nem com o imposto, nem com a taxa”.

A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo onde o cidadão que é beneficiado com obras públicas, tendo seus imóveis valorizados, precisam contribuir com um valor pecuniário que será revertido aos cofres públicos, proporcionando mais uma vez ao Estado a capacidade financeira de se realizar outras obras em benefício da sociedade como um todo. Deve ser criado, através de lei ordinária, comum a todos entes federados, conforme art. 145 CF (BRASIL, 1988).

### 2.3.4 Empréstimo Compulsório

Nos termos do art. 15 do CTN:

Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - Guerra externa, ou sua iminência;

II - Calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei. (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal, no seu art.148, prevê:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

O empréstimo compulsório é de exclusiva competência da União, pode ser instituído por lei complementar não está vinculado à atividade estatal

### 2.3.5 Contribuições

Segundo o art. 149 do CTN:

Compete e exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1966).

Já o art. 149-A da CF prevê que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III (BRASIL, 1988).

Há divergências na doutrina quanto à natureza jurídica sobre as contribuições. No entanto, possuem fisionomia tributária herdada da constituição de 1988.

Surgem opiniões diferentes entre alguns autores, sobre a sua autonomia. Nogueira (1999) e Baleeiro (apud NOGUEIRA, 1999) alegam ser tributos que estão entre impostos e as taxas, não sendo espécie autônoma.

Machado (2006) descreve contribuições como um tributo autônomo com características e especificidades próprias, corrente essa defendida pelo STF.

São exemplos de Contribuições: PIS, COFINS, CSLL.

## 2.4 Obrigação Tributária

A obrigação tributária é aquela em que há uma relação, assegurada por lei, aonde o contribuinte através de um fato gerador obriga-se a fazer ou pagar de forma pecuniária um débito criado com a Fazenda Pública. Os elementos constitutivos da obrigação são: a lei, o fato, os sujeitos, e a prestação ou objeto.

Segundo Machado (2007) trata-se de:

[...] relação jurídica da qual o particular tem o dever de prestar dinheiro ao Estado, ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACADO, 2007, p.150).

A obrigação tributária pode ser dividida em duas espécies: principal e acessória.

A obrigação tributária principal é nada mais que a entrega do dinheiro do contribuinte para o Estado, representado pela Fazenda Pública.

Na obrigação acessória ela é instituída por lei sempre com intuito de arrecadar e fiscalizar. Com a existência das obrigações acessórias viabiliza o cumprimento das principais. Ressalve-se que, independentemente de ser exigido ou não o cumprimento de obrigação principal, o contribuinte é sempre obrigado a cumprir a obrigação acessória.

Veja-se como exemplo. Uma empresa comercializa uma determinada mercadoria isenta de ICMS. Portanto, não há o fato gerador de incidência do tributo, sendo isenta não gera nenhum ônus para o contribuinte com o fisco. Por outro lado, esse mesmo contribuinte é obrigado a gerar, lançar a nota fiscal, independentemente de incidir tributo ou não. Não existe a obrigação principal, mas sim a acessória onde com o lançamento da nota passa a ter um controle da movimentação desta empresa e da circulação de mercadoria servindo como comprovação de receita e ajudando na base de cálculo do imposto de renda.

Dentre os elementos da obrigação tributária estão os sujeitos ativo e passivo.

O sujeito ativo é o titular, aquele que tem o direito de receber. O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) diz: “Art. 119 - Sujeito ativo da obrigação jurídica tributária é a pessoa jurídica de direito público titular de competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito passivo é aquela pessoa natural ou jurídica, que, na obrigação tributária, tem o dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária. O Código Tributário Nacional descreve:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

O sujeito passivo pode ser direto ou indireto. O direto é aquele que tem ligação direta como fato gerador. No imposto sobre consumo, o sujeito passivo direto é o consumidor.

Já o indireto é aquele que não tem relação direta com o fato, mas por força de lei é responsável pelo adimplemento do imposto. Exemplo o pai de um menor que possui um imóvel e é passível de IPTU.

## 2.5 Crédito Tributário

Conforme no seu entendimento, Machado (2011) define crédito tributário da seguinte forma:

[...] é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (Sujeito Ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (Sujeito Passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional) (MACHADO, 2011).

Pode-se dizer que, com o fato gerador surge a obrigação tributária e, posteriormente, com o lançamento, tem-se, aí sim, o crédito tributário que poderá ser exigido administrativamente ou judicialmente.

A competência exclusiva do crédito tributário é da autoridade administrativa. Somente esta pode fazer o lançamento. Mesmo nos casos de homologação, onde o contribuinte faz toda a operação, mas é considerado lançado quando a autoridade competente faz a homologação.

Conforme exposto no CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL, 1966).

### 2.5.1 Lançamento

Nos termos do art. 142 do CTN:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

O lançamento tem efeito meramente declaratório, mas constitutivo (tem por fim imediato adquirir) do crédito tributário, não se limitando a declarar a preexistência da obrigação tributária. Ao finalizar o procedimento administrativo sempre será emitido um documento formal dando liquidez e certeza da passagem de obrigação tributária para crédito tributário.

Conforme diz Harada (2004, p.459): "é o lançamento que representa o título jurídico, que confere à Fazenda Pública a exigibilidade do crédito"

Após efetuado o lançamento, tem-se criado o crédito tributário, com poder líquido, certo e exigível contra o sujeito passivo. Mas o crédito tributário após a sua instituição pode vir a ser suspenso, extinto ou mesmo excluído.

A suspensão está prevista no art. 151 CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - Moratória;  
 II - O depósito do seu montante integral;  
 III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;  
 IV - A concessão de medida liminar em mandado de segurança.  
 V – A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela CI nº 104, de 2001) VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)  
 Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. (BRASIL, 1966).

É visto que mesmo depois de toda escrituração tributária e feito o lançamento pode ocorrer a suspensão do mesmo, desde que, esteja elencado nas possibilidades previstas do art. 151 CTN (BRASIL, 1966), paralisando o andamento do processo e o prazo computado permanece vigente e continuará a partir de cessada a causa de suspensão.

Outra possibilidade prevista é a Extinção:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:  
 I - O pagamento;  
 II - A compensação;  
 III - a transação;  
 IV - Remissão;  
 V - a prescrição e a decadência;  
 VI - A conversão de depósito em renda;  
 VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;  
 VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;  
 IX - A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;  
 X - A decisão judicial passada em julgado.  
 XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)  
 Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (BRASIL, 1966).

A extinção do crédito tributário é o desaparecimento total ou parcial da exigibilidade do crédito tributário, movido por algum ato ou fato jurídico, desaparecendo a obrigação. Para ser total ou parcial, basta identificar o seu vício na constituição do mesmo. Para isso acontecer e ser extinta a obrigação é preciso que esteja prevista em lei no art. 151 CTN (BRASIL, 1966).

E, por fim, existe a previsão de exclusão do crédito tributário. Existem duas possibilidades prevista no CTN.

A primeira delas é a isenção, disciplinada nos artigos 176 ao 179 CTN (BRASIL, 1966). Geralmente ocorre com incentivos mercantis, abrandando tributos para facilitar que empresas se instalem em determinados lugares. Uma troca, uma contrapartida para que facilite a vinda de novas oportunidades de empregos e movimentações financeiras.

A segunda é a anistia, regulamentada nos artigos 180 a 182 do CTN (BRASIL, 1966). Somente é aplicada às penalidades, tendo caráter geral ou limitado.

Hugo de Brito Machado (2006, p.248) enfatiza que "anistia é perdão da falta, da infração, que impede o surgimento do crédito tributário correspondente à multa respectiva"

Este capítulo, trouxe a evolução histórica do sistema tributário, retratando as várias formas de conceituar, onde os doutrinadores traduzem suas percepções e posições na ordem tributária. Além disso, tratou-se das espécies e como surge, através do lançamento, o crédito tributário. Tudo isso para entender o que será visto em matéria de ilícitos tributários.

### **3 ILÍCITO ADMINISTRATIVO E ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO**

Neste segundo momento passa-se a verificação dos ilícitos tributários administrativos e penais. Conceitua-se ilícito tributário para, após, demonstrar as peculiaridades e os aspectos de cada um, conforme segue.

#### **3.1 Ilícito Tributário**

Dentro dos parâmetros jurídicos pode-se fazer uma separação entre licitude e ilicitude. São procedimentos antagônicos.

A licitude que acompanha as normas jurídicas, citando diretrizes e mostrando qual a melhor conduta a ser seguida para o bem da vida.

A ilicitude, onde o direito exaustivamente combate tal prática. Inúmeras e a todo momento são criadas normas voltadas para combater e inibir essa postura antijurídica. Também são previstas sanções para punir as práticas indesejadas que não se enquadram e nem compartilham a mesma seara jurídica.

O ilícito tributário é a não observância das leis previstas no Código Tributário Nacional e Constituição Federal, o não cumprimento de obrigação tributária seja principal ou acessória. A legislação brasileira em âmbito federal, estadual, municipal é casuística, sendo bastante complexa.

Assegura Vilanova que:

Os conceitos de licitude, ilicitude, validade, invalidade, juridicidade, antijuridicidade, legitimidade, ilegitimidade são construídos a partir de valoração interna ao sistema jurídico. O que se coloca fora do sistema é valor ativamente neutro, indiferente. (VILANOVA, 2000. p. 301, 303-304).

Portanto, ilícito tributário diz respeito a uma transgressão a regra tributaria por parte do contribuinte o que lhe gerará punições ora administrativas, ora penais, conforme analisa-se a seguir.

#### **3.2 Ilícito Penal Tributário**

Quando ainda é apenas uma suspeita, ou no momento que se está concretizando e evidenciado o ilícito penal, cabe ao administrativo tributário dar

início aos procedimentos de fiscalização, notificação e cobrança. Mesmo que muitos doutrinadores lecionem acerca de que é possível entrar na esfera penal antes mesmo de exaurido os meios administrativo, tem-se entendido que alguns princípios do direito são violados. É preciso preservar a legitimidade do contraditório e da ampla defesa. Percebe-se, que quando fica em âmbito penal, aproxima-se de uma coação do contribuinte pagar algo que ainda pode ser discutido, ou seja, que não é de sua total obrigação. Pelo fato de estar na esfera penal e querer evitar uma ação de tal feitio, acaba por pagar antes mesmo de se ter esclarecido bem os fatos. Passa a ser um modo de coação.

Machado defende a ideia que a ação penal somente poderá acontecer depois de esgotados todos os meios possíveis e cabíveis do administrativo tributário.

Machado diz:

Temos sustentado que a ação penal nos denominados Crimes Contra a Ordem Tributária não deve ser promovida antes do julgamento definitivo da ação fiscal na via administrativa. Na defesa dessa tese já escrevemos: No sistema jurídico brasileiro, compete privativamente à autoridade administrativa dizer da existência, e dimensionar economicamente a relação tributária. Em outras palavras, compete privativamente à autoridade administrativa lançar o tributo.

Ressalte-se que não se trata de garantia simplesmente formal. Todos sabem que na via administrativa as questões fiscais são geralmente bem resolvidas, sobretudo quando se trata de questões de fato. Via especializada, onde se lida exclusivamente com questões tributárias, nela são enfrentadas as questões de fato com muito mais adequação. Daí porque a supressão do direito do contribuinte, de ter examinadas as suas razões na via administrativa, antes do início da ação penal, é da maior relevância. (MACHADO, 2002, pág. 160 -161).

No dizer de Andrade Filho:

É livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só poderá ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isto porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal: a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição (ANDRADE FILHO, 1995, p.96.).

A partir desse entendimento, não podemos dizer que o Ministério Público depende exclusivamente da autoridade administrativa, deixando em algum momento de propositar a ação penal, pelo simples fato de não fazer a representação fiscal.

Não passa a ser a representação fiscal administrativa como condição única de procedibilidade.

A esfera penal é independente da administrativa. Dependendo da conduta que o contribuinte pratique, além de cometer um ilícito administrativo, ele pode incorrer num ilícito penal. “A depender do nível de gravidade da infração praticada, ela poderá ser conceituada como crime, o que a sujeitará às correspondentes sanções penais.” (AMARO, 2010, p. 459).

### 3.2.1 Espécies de Ilícito Penal Tributário

São várias as espécies, modalidades de prática fraudulenta contra a fazenda pública no que diz respeito ao pagamento de tributos.

#### 3.2.1.1 Sonegação Fiscal

É a conduta que tem por finalidade fraudar o pagamento do crédito tributário devido. Burla a lei de várias maneiras, buscando todos os meios necessários, agindo com dolo, não deixando nenhuma dúvida sobre sua intenção, caracterizando o ilícito tributário. Exemplo é de uma empresa que vende determinada mercadoria sem emissão de nota fiscal com única e exclusiva intenção de não recolher o tributo devida a fazenda pública.

#### 3.2.1.2 Apropriação Indébita

Prevista no Art. 2º da Lei nº 8.137/1990, no seu inciso II, o seguinte:

Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. (BRASIL, 1990).

O agente se apropria de um valor que é de direito do fisco. Pode ser valor referente a uma prestação de serviço, vínculo empregatício ou outra forma primária de cobrança. Após cobrar não repassa ao fisco, ficando com um valor que não é seu, ou seja indevido. Pelo fato de não repassar o dinheiro ao erário público caracteriza ilícito tributário sofrendo as penalidades cabíveis. Exemplo do

empregador que retém valor previdenciário do trabalhador e não repassa a previdência social.

### 3.2.1.3 Evasão Fiscal

Pode ser praticado por pessoa física ou jurídica, consiste na redução ou retardamento de obrigação tributária.

Na doutrina de Dória:

A evasão sempre foi inerente ao sistema tributário, irmã gêmea ou bastarda do tributo, cujas espécies, como fenômeno complexo apresenta modalidade de acordo com a intenção do agente, sendo destituídas de maior gravidade, e também pouca periculosidade notadamente na omissão, exceto quando há sonegação. (DÓRIA,1977 apud BUSHATUSKY,1999).

Rubens Gomes de Souza (1960, p. 147) sinaliza que: “O critério para distinguir a elisão da fraude é meramente temporal, se o fato ocorreu antes da hipótese de incidência haverá evasão, se, posteriormente, teremos a fraude fiscal”.

A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

Condutas que constitui crime contra a ordem tributária, que suprime ou reduz tributo:

a) omitir informação ou prestar declaração falsa ao fisco, inserir elementos inexatos, ou omitir operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

b) falsificar ou adulterar documentos relativo a operação tributária.

c) utilizar documento falso ou inexato.

d) divulgar ou utilizar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informações contábeis da fazenda pública.

e) qualquer ação que tenha por finalidade eximir-se de total ou parcial do pagamento de tributo.

### 3.2.1.4 Supressão De Escrituração e Livros

É a eliminação, cancelamento ou extinção de informes à fiscalização, com único objetivo de impedir o levantamento, podendo envolver obrigação principal ou acessória.

Martins:

A descrição do tipo legal se refere tanto ao tributo como à contribuição, assim, duplamente o legislador cuidou de disciplinar o ato ilícito tributário, consubstanciando prática danosa ao fisco, consistente na supressão de documentos, tanto mecânicos, manuais, ou escrituras, impedindo destarte conhecimento pleno da realidade. (MARTINS, 2007, p. 346).

### 3.2.1.5 Crimes Tributários Eletrônicos

Usar programas que tem informação que não corresponde com a verdade, no momento que tais informações repassadas ao fisco de forma adulterada, o sujeito passivo busca fraudar o erário público.

Previsto no Art. 2º, V da Lei 8.137/90:

V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

Ilícito tributário eletrônico, portanto, é aquele onde utiliza-se de meios eletrônicos para fraudar a obrigação tributária.

## 3.3 Ilícito administrativo tributário

Abrange infrações tributárias principais ou acessórias, condutas comissivas e omissivas. Abrange todas as infrações à legislação tributária, expressão que compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos.

Exemplos de sanções: apreensão de mercadorias em postos fiscais, multas-pecuniárias, perda de mercadorias, regime especial de fiscalização, interdições de estabelecimentos, lavraturas de autos de infração.

### 3.4 Sanções

Pelo fato de existir as sanções é que inibe, desestimula a muitos a praticar atos contraditórios, previstos no ordenamento jurídico. Quando se está no campo do direito tributário não é diferente, muitos daqueles que se encorajariam a infringir as leis tributárias, acabam não fazendo devido as punições, sanções que podem ser acometidos.

Mas não é por elas existirem que muitos não se arriscam no campo da ilicitude, contando muitas vezes com a sorte de que não sejam pegos ou descobertos, por suas ações e atitudes lesivas ao erário público, pelo fisco.

De antemão, o direito tributário prevê sanções, penalidades e multas aqueles que acabam infringindo suas normas fiscais. Algumas de restrições de direito, interdições de atividades, como exemplo de uma pessoa ou empresa não mais poder participar de licitações ou obras públicas.

A grande e provavelmente a mais importante finalidade de se ter as sanções, não é somente de punir os que deixam de pagar seus tributos e sim de garantir a arrecadação a fazenda pública, trazer aos cofres públicos a renda que na maioria das vezes insuficiente para o Estado manter sua situação financeira estável. Através dessas, faz com que o contribuinte pague suas obrigações, mesmo que para isso acontecer perca parte de seu patrimônio. As penalidades patrimoniais que são as multas, pagas em dinheiro.

Neste sentido posicionam-se os órgãos administrativos responsáveis como a Secretária da Receita do Estado da Paraíba:

ESTADO DA PARAÍBA. SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA. PROCESSO Nº099.970.2014-6. Recurso VOL/CRF nº147/2017. SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO. RECORRENTE: CEREALISTA MADALENA LTDA. RECORRIDA: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP. PREPARADORA: SUBG.DA REC.DE RENDAS DA GER.REG.DA TERCEIRA REGIÃO. AUTUANTE: SANDRO ROGÉRIO DE SOUZA. RELATOR: CONS.JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. AUSÊNCIA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NA EFD. AJUSTE NA PENALIDADE PROPOSTA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. PARCIALIDADE. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. PROCEDÊNCIA. PENALIDADE DEVIDA SEM EFEITO CONFISCATÓRIO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. (PARAÍBA, 2017).

Diante da comprovação de operações internas e interestaduais que atestam a ocorrência de notas fiscais destinadas à empresa fiscalizada, dando conta da ocorrência de aquisições sem o devido lançamento dos documentos fiscais na Escrituração Fiscal Digital no período de sua vigência e no livro Registro de Entrada, materializada estará à incidência da multa acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer, na forma prevista pela legislação de regência.

Correção na dosimetria da penalidade proposta diante da aplicação de legislação mais benéfica ao contribuinte, com a introdução do artigo 81-A, V, “a”, da Lei nº 6.379/96 (BRASIL, 1996).

Regularidade na aplicação da penalidade de multa recidiva, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual se submete o agente administrativo. Inocorrência de situação de confisco ou abusividade da pena aplicada.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba posiciona-se da seguinte forma:

Acordam os membros da 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovemento, mantendo a sentença exarada na instância monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 933000008.09.00001021/2014-93, lavrado em 18.6.2014, contra a empresa, acima identificada, CEREALISTA MADALENA LTDA, inscrita no CCICMS sob nº 16.138.649-0, declarando como devido ao crédito tributário de R\$ 80.854,51(oitenta mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e um centavos),sendo R\$ 61.930,37 (sessenta e um mil, novecentos e trinta reais e trinta e sete centavos) a título de multa por descumprimento de obrigação acessória, nos termos dos artigos 88, VII, “a”; 81-A, V, “a” e 85, II, “b”, todos da Lei nº 6.379/96, por haver o contribuinte infringido os artigos 4º e 5º do Decreto nº 30.478/09 e 119, VIII c/c 276, do RICMS/PB e de R\$ 18.924,14 (dezoito mil, novecentos e vinte e quatro reais e catorze centavos) de multa recidiva, nos termos do artigo 87 da Lei nº 6.379/96. (PARAÍBA, 2018).

O direito administrativo sancionador, é a disciplina imposta pelo estado, muitas vezes utilizando-se do seu poder de polícia. Aplica suas sanções previstas, mas com algumas particularidades diferentes do direito penal.

Neste sentido, Medauar diferencia o poder disciplinar do poder penal do Estado:

Não deve ser confundido o poder disciplinar com o poder penal do Estado. Este é o exercício pelo Poder Judiciário, regido pelo processo penal; visa à repressão de condutas qualificadas, na legislação penal, como crimes e contravenções; portanto, tem a finalidade de preservar, de modo precípua, a

ordem e a convivência na sociedade como um todo. O poder disciplinar, por sua vez, é atividade administrativa, regida pelo direito administrativa, segundo normas do processo administrativo; visa à punição de condutas qualificadas em estatutos ou leis administrativas como infrações ou ilícitos; tem a finalidade de preservar, de modo imediato, a ordem interna do serviço, para que as atividades do órgão possam ser realizadas sem perturbação, dentro da legalidade e da lisura. A diferença entre as duas atuações possibilita sua concomitância ante a mesma conduta do servidor, ensejando a imposição conjunta de sanção administrativa e sanção penal, sem que possa ser invocado bis in idem. (MEDAUAR, 2018, p. 112).

O ilícito tributário está vinculado com o não cumprimento de determinadas obrigações. Infração ou ilícito tributário, é todo e qualquer comportamento, omissivo ou comissivo, que represente o não cumprimento de deveres previstos nas leis tributárias.

São vários os elementos formadores do ilícito tributário. Ele é formado por um critério material, uma ação que lesa as normas jurídicas. Que são os seguintes:

A conduta contraditória, por parte do contribuinte ao ordenamento jurídico em relação as normas tributárias, de omissão ou comissão. Um critério espacial, ou seja, em um determinado local, em um determinado tempo, o momento em que a obrigação, através do lançamento, torna-se um crédito tributário propriamente dito. Este por sua vez, deixa de ser uma simples conta apagar, por parte do contribuinte, e torna-se um ilícito, uma infração que gera reações tanto no setor administrativo, quanto na esfera penal e criminal, movimentando o poder judiciário estatal para que se faça cumprir todas as previsões legais cabíveis, quando tal fato acontecer.

Existem várias maneiras de se classificar o ilícito tributário. Uma delas é de o não pagamento (importância pecuniária) do tributo incidido ou de o não cumprimento de deveres instrumentais ou formais. As duas formas configuram infração tributária, mas de espécies diferentes, pois violam pontos distintos das normas fiscais. Podem ser classificadas em infrações objetivas e subjetivas.

Objetivas são aquelas que não precisa apurar a vontade do autor. Subjetivas são aquelas que o autor age com dolo ou culpa. Portanto, o princípio geral do direito tributário é o da responsabilidade objetiva.

A culpabilidade das infrações tributárias, são previstas no Art. 136 CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (BRASIL, 1966).

Portanto, o Sistema Tributário Brasileiro, em decorrência de expressa previsão legal, adere a teoria da responsabilidade objetiva. Conforme demonstrou-se em tal sistema é desnecessária a demonstração da intenção (culpa) do infrator.

### **3.5 Elisão Fiscal**

Buscando conceito na doutrina especializada, vemos que para Andrade Filho:

Planejamento tributário ou 'elisão fiscal' envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. (ANDRADE Filho, 2007, p.728).

A elisão fiscal é na verdade um planejamento, que as empresas, instituições financeiras, cooperativas, associações e outras, utilizam para minimizar os pagamentos de seus tributos. Estratégias legítimas e lícitas, ou seja, previstas dentro do ordenamento jurídico. O administrador, quando faz uma boa gestão, procura a maneira menos gravosa, e menos onerosa para cumprir suas obrigações junto ao fisco.

Sabemos que a carga tributária, em nosso país, é bastante alta. Muitas vezes impactando no crescimento ou até mesmo tornando atividades inviáveis. Preocupado com isso são criados planejamentos viáveis, legais onde o contribuinte não falte com sua responsabilidade contributiva e gere uma situação econômica mais sustentável para seu negócio. Portanto o planejamento tributário é uma gestão de negócios, lícita, de grande importância.

Quando trata-se de arrecadação de impostos, que na sua essência, possui uma finalidade social que muitas vezes não é executada de maneira correta, encontra-se ações lícitas de se diminuir o efeito da carga tributária para o contribuinte, e na maioria das vezes ações ilícitas que tentam burlar o sistema arrecadatório fiscal. Ocorrendo isso são aplicadas sanções que possuem caráter punitivo e de inibição para tais atos.

## **4 A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Com a presente seção adentra-se na discussão específica do tema principal deste estudo. Em tal seção analisa-se a sonegação fiscal como um crime contra a ordem tributária nacional, suas aspectos relevantes, características, conceitos e demais situação especiais, conforme denota-se a seguir.

### **4.1 Ordem Tributária como bem jurídico**

Segundo Machado (2011, p. 328-329):

Ordem tributária pode ser entendida como o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar (...). Assim, os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas.

Portanto, pode-se concluir que “o objeto desses crimes é a eficácia da ordem tributária” (MACHADO, 2011, p. 330). Nesse mesmo sentido, a lição de Ferreira (1996 apud MACHADO, 2011, p. 332):

No caso dos crimes sob estudo, considerou o legislador que a ordem tributária constitui um bem digno de proteção penal, tanto por sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de caráter civil, em sentido amplo, postas em sua defesa. (...) o legislador nacional, (...) erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental, suscetível de proteção do direito penal. Assim procedeu, levando em conta também o desvalor social da conduta lesiva ou perigosa ao bem jurídico.

A ordem tributária, sendo um complexo de normas reguladoras, deve ser protegida pois, no momento que essas normas são desrespeitadas e burladas, afetará de maneira direta a arrecadação da Fazenda Pública, e com isso atinge a sociedade em um todo. No momento que o Estado arrecada menos, este por sua vez, tem seu poder econômico diminuído, não conseguindo executar suas atividades e ações de maneira adequada e eficaz para a sociedade. (MACHADO, 2011)

“Ante o exposto, em relação a todos esses crimes, o bem jurídico protegido é a ordem tributária.” (MACHADO, 2011).

## 4.2 Dos crimes contra a ordem tributária consoante disposto na Lei n. 8.137/90

A lei Federal 8.137/90 prevê, em seus artigos 1º e 2º, quais são os crimes que ferem, burlam a ordem tributária e quais as sanções incidentes.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; (BRASIL, 1990)

V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990).

O artigo primeiro fala sobre a supressão de tributos por parte do contribuinte. Machado (2011, p. 328) dispõe que:

O aperfeiçoamento do tipo penal depende da ocorrência da supressão ou redução do tributo. Trata-se de crime material de dano, pois para sua consumação é necessário a ocorrência do resultado consistente na supressão ou redução do tributo.

No artigo 2º, inciso I, ressalta o inadimplemento fraudulento de obrigação acessória.

Para Machado (2011, p. 391) "as condutas dispostas no tipo "dizem respeito a fato relevante do ponto de vista tributário, vale dizer, fato que participa na formação da relação obrigacional tributária."

O artigo 2º, inciso II, prevê crime ao não pagamento do tributo. É uma omissão, ao pagamento, por parte do contribuinte. Trata-se de um ilícito penal tributário, uma evasão fiscal onde o único objetivo é deixar de contribuir, eximir-se da obrigação de pagar, diferentemente de uma elisão fiscal que visa um planejamento fiscal com finalidade lícita de diminuir o encargo fiscal. Assunto esse abordado no capítulo anterior.

Os crimes praticados por funcionários públicos, contra a ordem tributária, estão previstos no art. 3º como crimes funcionais.

### **4.3 Sonegação Fiscal**

Andreucci faz a seguinte definição de sonegação fiscal: "Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público". (ANDREUCCI, 2017, p. 353).

A sonegação fiscal, conforme a anterior Lei 4.729/65 (BRASIL, 1965) somente previa punições administrativamente. Posteriormente, com edição de outras leis, é que se enquadrou ao alcance do direito penal brasileiro.

Podemos dizer que o ato realizado com objetivo, incontestável, de suprimir ou reduzir um tributo, usando como meios a falsificação, alteração, adulteração, a ocultação, fraude e omissão, é caracterizado como sonegação fiscal.

A sonegação fiscal, também conhecida como fraude fiscal, é basicamente a utilização de procedimentos, mecanismos que violam de forma direta as normas tributárias, previstas no Código do Tesouro Nacional. Com essa ação o contribuinte tem, tão somente, interesse de beneficiar-se ou dar benefício a um terceiro, agindo de má-fé e causando prejuízo ao erário público.

É um ilícito tributário que, quando configurado, são previstas sanções e multas, pois, são enquadradas como ilícitos penais.

Existem algumas maneiras de se originar os ilícitos fiscais, ou seja, espécies de descumprimento da lei fiscal. São 03 (três):

Infração exclusivamente tributária: é aquela infração prevista unicamente nas leis fiscais. Podemos dar como exemplo uma mercadoria vendida e no seu cadastro contábil possuir registrado uma alíquota de arrecadação incorreta, menor do que aquela prevista e regulamentada pelo órgão fiscal. Ocorre que no momento em que se percebe o erro, através de um ato administrativo do fisco, é notificado o contribuinte a regularizar o cadastro com a alíquota correta e cobrar a diferença não recolhida aos cofres públicos.

Infração simultaneamente Tributária e Penal: nesse caso além de uma intervenção administrativa, temos a aplicação da lei penal. Dá-se como exemplo uma empresa, um contribuinte que falsifica uma nota fiscal ou uma guia de recolhimento de tributo. Esse fato fará com que o infrator, o causador do vício que agiu de má-fé, terá um auto de infração que é um procedimento administrativo que exigirá o pagamento correto do tributo. Também sofrerá a aplicação de sanção, prevista em lei penal por falsificação, crime este tipificado como ilícito penal.

Infração puramente penal: o vício está tipificado como crime ou contravenção na lei penal. Não se enquadra na norma tributária, tendo suas sanções previstas no código penal.

#### 4.3.1 Sujeito Ativo da Sonegação Fiscal

É o contribuinte que tem a sua participação no ilícito tributário, previstos nos art. 1º e 2º da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990).

O Art. 11 da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) admite a coautoria, ou seja, a participação de mais pessoas no crime.

Assim dispõe o mencionado artigo: “ Quem de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida da sua culpabilidade. ” (BRASIL, 1990)

Andreucci afirma que “o empregado que colabora com o patrão na sonegação de impostos ou contribuições não pode alegar que recebeu ordens para tanto, pois tal ordem, à evidência, terá sido ilegal, não obrigando quem quer que seja. ” (ANDREUCCI, 2017, p. 352).

A coautoria é a colaboração recíproca com finalidade comum, os agentes realizam o ilícito fiscal conjuntamente.

A participação ocorre quando o partícipe concorre para que o autor ou coautor realize a conduta desejada. O mesmo pode não realizar a conduta, mas colabora para concretização do crime fiscal.

#### 4.3.2 Sujeito Passivo da Sonegação Fiscal

O sujeito passivo do crime em comento é o ente público competente para instituir e cobrar o tributo, podendo ser o Município, o Estado e a União Federal.

#### 4.3.3 Objetividade Jurídica

O objetivo principal e básico do cerceamento jurídico em relação ao fisco é proteger o erário público e priorizar os interesses público em detrimento do interesse particular.

#### 4.3.4 Objeto Material

O objeto material do ilícito, está caracterizado pela redução ou supressão dos tributos devidos à Fazenda Pública. Ele é variável, sendo diferente em cada caso. Em determinados momentos em ações e omissões, outros momentos em declarações falsas omitidas, outras em alteração de faturas. Assim vimos que há uma diversidade do objeto material. O objeto material do crime de sonegação fiscal é aquilo sobre o que incide a conduta do agente.

#### 4.3.5 Condutas

Antevisto nos arts 1º e 2º da Lei 8.137/90 (BRASIL,1990) com condutas omissivas e comissivas. Para configurar a sonegação fiscal é preciso que tenhamos uma conduta dolosa. O infrator, o agente, aquele contribuinte que quer sonegar, não repassando o devido valor a fazenda pública, tem uma conduta contrária à prevista em lei. A conduta delituosa nada mais é que o não cumprimento com os deveres fixados em lei através do código tributário nacional. É a forma, a maneira como o agente age, o modo como burla a lei trazendo prejuízos aos cofres públicos e a sociedade. Uma conduta viciada.

#### 4.3.6 Elemento Subjetivo

Conforme os ensinamentos de Andreucci "o elemento subjetivo dos crimes de sonegação fiscal consiste na vontade livre e consciente de praticar as condutas típicas". (ANDREUCCI, 2015, p.352).

O sujeito ativo precisa ter o seu dolo específico, tendo a vontade de lesar o erário público em detrimento a vantagens particulares. Para que seja configurado crime material, é preciso que tenha o resultado do ato, caso não consiga efetivar a sonegação, não poderá ter sua conduta tipificada nos primeiros artigos da lei 8.137/90, contudo, responderá por ações tipificadas e previstas no código penal brasileiro.

Nesse sentido já se pronunciou o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme se percebe no julgado abaixo transcrito: "O crime de sonegação fiscal apenas se consuma quando presente o dolo específico em fraudar o fisco". (São Paulo, 2000).

Em igual sentido manifestou-se o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

[...] de fraudar o fisco ou se tinha consciência da ilicitude esbarra na Súmula 7/STJ, porquanto necessário... Tribunal de Justiça pacificou a orientação no sentido de que sua comprovação prescinde de dolo... específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão. Agravo regimental desprovido (AgRg no AREsp 469.137/RS, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, DJe 13/12/2017) PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. DOLO ESPECÍFICO. PRESCINDIBILIDADE. CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. PERFAZ-SE COM A MERA OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA 83/STJ. 1. O delito de apropriação indébita previdenciária constitui crime omissivo próprio, que se perfaz com a mera omissão de recolhimento da contribuição previdenciária dentro do prazo e das formas legais, prescindindo, portanto, do dolo específico. Incidência da Súmula 83/STJ. 2. Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 899.927/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JUNIOR, SEXTA TURMA, DJe 16/6/2016) quanto ao aumento da pena-base, com fundamento no prejuízo à Previdência Social, não há similitude fática entre os julgados na medida em que o acórdão recorrido mantém o aumento da reprimenda em razão do excessivo prejuízo quando o aresto trazido a confronto não traz essa peculiaridade. Ante o exposto, nos termos do art. 266-C, do RISTJ, indefiro liminarmente os embargos de divergência. Publique-se. Intimem-se. (BRASIL, STJ, 2018).

Bem como o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco:

Ementa: PENAL.PROCESSUAL PENAL.SONEGAÇÃO FISCAL EM CONTINUIDADE DELITIVA.PLEITO DE AUSÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE E DA AUTORIA DO CRIME E DE RESPONSABILIZAÇÃO PENAL OBJETIVA.INOCORRÊNCIA.PRESENÇA DE PROVAS SUFICIENTES PARA A CONDENAÇÃO. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE POR AUSÊNCIA DE DOLO E ERRO DE TIPO.NÃO CARACTERIZAÇÃO.COMPROVADA INTENÇÃO DE FRAUDAR O FISCO. ARGUMENTO DE EXACERBAÇÃO NA APLICAÇÃO DA PENA-BASE. INOCORRÊNCIA.PRESENÇA DE CIRCUNSTÂNCIAS DO ART. 59 DO CPB DESFAVORÁVEIS AO RÉU.POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO ACIMA DO MÍNIMO LEGAL.RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1.Restaram satisfatoriamente comprovadas, nos autos, a materialidade do crime, consubstanciada nas notas fiscais falsas utilizadas como crédito tributário, e a autoria delitiva, diante dos depoimentos das testemunhas no sentido de que o acusado era o único sócio-gerente, responsável por toda a administração da empresa atuada por sonegação fiscal. 2. Não há que se falar em atipicidade da conduta do acusado por ausência de dolo ou por erro de tipo, haja vista ter ficado caracterizada, nos autos, a intenção do administrador em fraudar os cofres públicos através de utilização de crédito tributário inexistente. 3.Considerando que, à época da sentença atacada, o acusado havia sido condenado por crime da mesma espécie em outro processo, cuja decisão foi integralmente mantida por este Tribunal, tal condenação, em que pese ainda não haver trânsito em julgado, deve ser utilizada como maus antecedentes para fins de fixação da pena-base. Precedentes da Seção Criminal deste Tribunal. 4. Apelação a que se nega provimento. (PERNAMBUCO, 2011).

E, ainda, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina:

HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990). ALEGADA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO PORMENORIZADA DA CONDUTA DO AGENTE. NÃO OCORRÊNCIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP PREENCHIDOS. ARGUMENTO AFASTADO. PRETENDIDO TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ARGUIÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TRIBUTO INDIRETO, INCLUÍDO NO PREÇO DA MERCADORIA COMERCIALIZADA OU NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. IMPOSTO PAGO PELO CONSUMIDOR, SENDO O COMERCIANTE MERO REPASSADOR DOS VALORES AO FISCO. PACIENTE SÓCIO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA E, PORTANTO, RESPONSÁVEL PELA SUA GESTÃO E ADIMPLÊNCIA. EXEGESE DO ART. 11 DA LEI N. 8.137/1990. APROPRIAÇÃO INDÉBITA QUE SE SUBSUME AO TIPO PENAL DO ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. CONDUTA TÍPICA. DÍVIDA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM DE NATUREZA CIVIL. INADIMPLEMENTO QUE PREJUDICA TODA A COLETIVIDADE ELEVADO À CATEGORIA DE CRIME. TESE DE AUSÊNCIA DO ELEMENTO SUBJETIVO, CONSISTENTE NA INTENÇÃO DE FRAUDAR O FISCO. INVIABILIDADE. RECUSA AO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO DEFINIDA EM LEI. DOLO GENÉRICO EVIDENCIADO. ANIMUS REM SIBI HABENDI DESNECESSÁRIO À COMPROVAÇÃO DA CONDUTA. TIPICIDADE E ANTIJURIDICIDADE VERIFICADAS. PRECEDENTES. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO VERIFICADO. ORDEM CONHECIDA E DENEGADA. À UNANIMIDADE DE VOTOS, NEGOU-SE PROVIMENTO AO APELO, MANTENDO-SE, NA ÍNTEGRA, A SENTENÇA ATACADA. (SANTA CATARINA, 2018).

Veja-se, portanto, que para a configuração do crime, isto é, do ilícito penal da sonegação fiscal há necessidade de comprovação do dolo, entendimento, inclusive, pacificado pela jurisprudência pátria.

#### 4.3.7 Consumação

Por ser crime material, a sonegação fiscal, como previsto no art. 1º da lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) somente se consuma no momento em que tiver a supressão ou redução no pagamento do tributo.

A Súmula Vinculante 24 do STF dispõe que: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” (BRASIL, 1990)

Isso quer dizer que para termos o crime consumado é preciso que seja esgotado todas as possibilidades de cobrança via administrativa.

Veja-se jurisprudência:

APELAÇÃO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SENTENÇA ABSOLUTÓRIA. LANÇAMENTO DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE PROVA DO ILÍCITO. APLICAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24, DO STF. SENTENÇA MANTIDA. 1. Nosso sistema processual penal é do tipo acusatório, onde está em relevo a atividade do Ministério Público como órgão distinto do Judiciário e a quem incumbe o ônus da prova no processo penal. Com efeito, verifico nos autos que sequer o órgão ministerial conseguiu produzir prova contra os apelados, razão esta que levou o magistrado singular ao édito absolutório. 2. O crime de que foram acusados os apelados exige, como expressamente diz a Súmula Vinculante nº 24, do STF, a definitividade do lançamento tributário, fato não verificado no caso em análise. 3. Não prospera o argumento do apelante de que o magistrado singular deixou de observar o princípio da verdade real. Ao contrário, o julgador a quo observou o princípio da verdade real ao não aceitar como prova os documentos trazidos pelo órgão acusador, em especial porque tais documentos nem demonstraram, em momento algum, que os apelados deviam algum tributo para o fisco estadual. 4. Apelo conhecido e improvido, em consonância com o parecer ministerial. (PIAUI, 2011).

Em todas as decisões, independente do ente federado, evidencia-se que o crime não se tipifica antes do lançamento definitivo do tributo, neste sentido pronunciou-se o Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

REEXAME NECESSÁRIO CRIMINAL. SONEGAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEFINITIVO. SÚMULAVINCULANTE Nº 24 DO STF. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. 1. Tratando-se de delito material contra a ordem tributária, o crime não se tipifica antes do lançamento definitivo do tributo. Súmula Vinculante nº 24 do

STF. 2. Diante da falta de constituição definitiva de crédito tributário, resta caracterizada a falta de justa causa para a ação penal. 3. Reexame necessário desprovido. (BRASIL, TRF-3, 2016).

O crime estará consumado quando o tipo está totalmente realizado, conforme art. 14, I, CP (BRASIL, 1940). Sendo crimes materiais ou de resultado, é preciso para efetiva consumação a produção de um dano que resulte da ação descrita na lei.

Delitos contra a fazenda pública, em relação a tributos, se consumam na integridade quando a ação do verbo nuclear do tipo, redução ou supressão do tributo, ocorrer.

#### 4.3.8 Tentativa

Nos crimes omissivos e instantâneos não se admite a tentativa, porém no comissivo, se houver fracionamento do *inter criminis*, é admitida a tentativa.

O crime previsto no art. 1º da lei 8.137/90 (BRASIL, 1990) necessita da constituição da exação tributária, conduta básica, do contrário não há lançamento, conseqüentemente não há crédito tributário, portanto não há possibilidade de tentativa.

Em alguns incisos dos art. 2º e 3º é possível, pois não há necessidade da constituição definitiva de crédito para deflagração da ação penal.

Assim vem decidindo o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

HABEAS CORPUS. DENÚNCIA POR CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E DESCAMINHO. PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE APENAS COM RELAÇÃO AO PRIMEIRO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL QUE APURA TENTATIVA DE DESCAMINHO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O pagamento do débito tributário não possui o condão de extinguir a punibilidade do crime de descaminho, mas tão-somente o de sonegação fiscal. Precedentes do STJ. 2. Segundo os elementos indiciários levantados, há, em tese, o possível cometimento do crime de descaminho na forma tentada, o que deve ser objeto de apuração pelas instâncias ordinárias, descabendo, desde logo, o trancamento da ação penal. 3. Ordem denegada. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da QUINTA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, denegar a ordem. Os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Felix Fischer e Gilson Dipp votaram com a Sra. Ministra Relatora. (BRASIL, STJ, 2006).

Portanto, no que diz respeito ao crime de sonegação fiscal a tentativa é de impossível configuração.

#### 4.3.9 Competência e Ação Penal

É de competência da justiça comum de processar e julgar os crimes tributários, sendo que casos em que envolvam a União é de competência da justiça federal.

### 4.4 Responsabilidade Administrativa, Civil e Penal

Nos crimes de sonegação fiscal, que titular como sujeito ativo, poderá responder nas instâncias civis, administrativas e penal, por serem estas de responsabilidades autônomas.

Segundo Andreucci:

[...] ora a decisão no juízo civil, com trânsito em julgado, ou o acolhimento de recurso administrativo pelo Fisco, entendendo não ter havido supressão ou redução de tributo, descaracteriza a ação ou omissão do contribuinte como crime". (ANDREUCCI,2017, p.355).

Responsabilidade administrativa, conforme os termos do art. 11, da Lei nº 8.137/90 e das definições dadas na Lei nº 4.729/65, serão aplicadas, majoritariamente, penalidades administrativas, através de multas, conforme o art. 8º e 10, da Lei nº 8.137/90:

Art. 8. Nos crimes definidos nos arts. 1º a 3º desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.

Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.[...]

Art. 10. Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo (BRAISL, 1990).

Responsabilidade Penal:

Inexiste distinção essencial entre o ilícito civil, ou administrativo, e o ilícito penal”. Nesse caso, as sanções penais só seriam aplicáveis aos atos ilícitos mais gravosos, levando em consideração as dimensões do dano causado à ordem tributária. (HUGO DE BRITO, 2010, p. 520).

Portanto, o Poder Judiciário será acionado, somente no momento em que todas as possibilidades em âmbito administrativo estiverem exauridas. A partir daí tem-se requisito necessário para instauração de ação penal.

O STF, em algumas decisões, posicionou-se:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI 8.137/90. ART. 1º. LANÇAMENTO FISCAL. I – Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento. É dizer a consumação do crime tipificado no art. 1ª da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr a partir daí a prescrição. HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. – HC deferido” (STF – 2ª T. – HC 85.051/MG – Rel. Min. Carlos Velloso – Julg. 07 de junho de 2005. DJ de 1 de julho de 2005).

Não se figurando o tributo, ainda na fase administrativa, ocorre a interrupção da persecução criminal. Como demonstra o acórdão abaixo:

PERSECUÇÃO CRIMINAL – CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL – processo ADMINISTRATIVO EM CURSO – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – VERBETE N. 609 DA SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INADEQUAÇÃO. De acordo com o Verbetes n. 609 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, é incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal, longe ficando de autorizar a persecução, quando suspensa, pelo processo administrativo fiscal, a exigibilidade do tributo” (STF – 1ª T. – HC 84.942/SP – Rel. Min. Marco Aurélio – Julg. 08 de março de 2005 – DJ de 15 de abril de 2005).

Outra problemática acerca da responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária ocorre em relação à suposta responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Machado faz críticas sobre a possibilidade de a pessoa jurídica ser responsabilizada penalmente pela prática de crimes contra a ordem tributária, para o mencionado tributarista o que deve ocorrer em casos como este é a responsabilização penal daqueles que administram a pessoa jurídica. (MACHADO, 2010, p. 509).

Machado leciona:

Muitos alegam, sem razão, que a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, deve ser recebida ainda quando não descreva a conduta individual de cada denunciado. Seria bastante a descrição do fato capaz de tipificar o crime, ocorrido no âmbito da empresa da qual o denunciado é dirigente. Admitir-se tal argumento é admitir não apenas a responsabilidade objetiva, mas, também, a responsabilidade pelo fato de outrem". (MACHADO,2010, p. 509).

Para esse entendimento, é necessário que tenha a descrição das condutas de cada suposto infrator, dando assim o direito de defesa, para que não ocorra injustiças e que se assegure o direito ao contraditório e ampla defesa.

#### 4.4.1 Extinção de Punibilidade

Art. 34 da Lei 9.249/95:

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1995)

O artigo 156 do Código Tributário Nacional dispõe, sobre a extinção do crédito tributário da seguinte forma:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - O pagamento;

II - A compensação;

III - a transação;

IV - Remissão;

V - a prescrição E a decadência;

VI - A conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - A decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(Vide Lei nº 13.259, de 2016)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (BRASIL, 1966)

Com o pagamento do débito tributário por parte do contribuinte devedor, ocorre a extinção do crédito tributário exigido pelo fisco, mas também poderá ser

extinta nas hipóteses mencionadas no art. 154 CTN. Portanto, extingue-se o débito e consequentemente a punibilidade pela suposta prática do crime tipificado na Lei 8.137/90.

Neste sentido entendeu o Supremo Tribunal Federal no Habeas Corpus nº 81.929/ RJ, 1ª turma, Rel. Min, Cezar Peluso, j. 16 de dezembro 2003:

Ação Penal. Crime Tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do artigo 9º da Lei Federal nº 10.684/03 c/com artigo 5º, XL, da CF, e artigo 61 do CPP. O pagamento do tributo a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia extinga a punibilidade do crime tributário. (BRASIL, 2003).

A extinção da punibilidade tributária já tomou face em pretéritas legislações, cada qual regulamentando o assunto controlador da ordem econômica ao seu bom grado.

Com o surgimento da Lei 11.941/09 com a seguinte redação do Art. 69:

Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.  
Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal. (BRASIL, 2009).

O pensamento majoritário da literatura nesse sentido é a de que no momento em que o débito houvesse sido pago integralmente, não importando a fase em que estivesse ação de cobrança, o Judiciário fulminaria o feito.

A própria Suprema Corte Brasileira, em julgado recente, também manifesta no mesmo sentido, senão veja-se:

[...] A jurisprudência desta Suprema Corte assevera que o pronunciamento de arquivamento, em regra, deve ser acolhido sem que se questione ou se entre no mérito da avaliação deduzida pelo titular da ação penal. Assim, com apoio no parecer da Procuradoria-Geral da República, com fundamento no art. 107, inciso IV, do Código Penal c. C. O art. 69, da Lei nº 11.941/09 (artigos 21, inciso XV, do RISTF e 3º, inciso II, da Lei nº 8.038/90), DECLARO EXTINTA A PUNIBILIDADE do investigado MÁRCIO LUIZ FRANÇA GOMES pelos crimes previstos nos arts. 168-A e 337-A, ambos do Código Penal Brasileiro, com o arquivamento dos presentes autos em relação ao investigado pelos citados crimes em apuração (STF - Processo: Inq 2708 SP Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 25/02/2013

Publicação: DJe-040 DIVULG 28/02/2013 PUBLIC 01/03/2013) (BRASIL, 2013).

É percebido que a criminalização do ilícito tributário tem por finalidade a cobrança do débito, fazer com que o contribuinte salde o mais rápido possível o seu tributo. Não demonstra conteúdo ético que busca a conscientização da importância do cumprimento da obrigação, e sim de forma coercitiva e punitiva a busca pela arrecadação.

Portanto, a sonegação fiscal faz parte dos crimes contra a ordem tributária, as leis em quais se enquadram, sujeito, objeto, condutas, elemento subjetivo, consumação, tentativa, responsabilidades e extinção de punibilidade. Um apanhado dos fatos e elementos que a cercam. Assunto que está presente diariamente envolvendo pessoas físicas e jurídicas. Possuímos uma carga tributária bastante pesada para cumprir, com isso alguns usando de má-fé e outros com impossibilidade de adimplir os tributos, acabam cometendo tal ato.

## 5 CONCLUSÃO

O sistema tributário nacional, conforme destaca no desenvolvimento do estudo, tem mesmo no que se refere às infrações fiscal intuito essencialmente arrecadatório. Dentre os diversos ilícitos tributários, administrativos e penais, a sonegação fiscal é assunto que merece atenção de todos aqueles envolvidos no ciclo arrecadatório (particulares e setor público). Com o intuito de demonstrar a forma que a referida infração é tratada juridicamente, dedicou-se este estudo ao referido objetivo.

Pode-se afirmar que o sistema tributário brasileiro é ramo jurídico esparsos, pois além de possuir Código que traça as linhas gerais, possui diversas outras legislações que tratam de assuntos a ele relacionados. Dentre tais previsões esparsas está a regulamentação dos ilícitos administrativos e penais dos quais o referido sistema está sujeito. Resta claro que a tipificação penal é efetiva e possui aplicabilidade prática, pois a ordem tributária, tendo em vista os seus efeitos sociais, é considerada um bem jurídico e, portanto, é tutelada legalmente.

Dentre estes ilícitos penais a sonegação fiscal é infração que merece atenção especial, pois possui potencial prejudicial elevado, além de ser de grande ocorrência e possuir diversas nuances. O estudo dedicou-se, portanto, a verificar tais aspectos relevantes da sonegação fiscal como crime.

Ao longo deste pode-se notar que a lei delimita as condutas que a gera, os agentes causadores, os atingidos diretamente, sua subjetividade, consumação e tentativa, bem como prevê as punições civis, administrativas e penais decorrentes do crime. Além de tais previsões, uma que merece grande atenção é a previsão de extinção de punibilidade decorrente de crimes fiscais.

Em tal estudo pode-se verificar que a legislação realizou previsão expressa de que se o contribuinte realizar o pagamento do tributo sonegado até o recebimento da denúncia extingui-se a punibilidade decorrente da infração penal. Além da demonstração da previsão legal, desenvolveu-se análise acerca de sua efetivação, sendo demonstrado que tal é aplicada, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal, portanto, a medida é de fato ocorrência real.

Da verificação prática da referida previsão legal de extinção de punibilidade denotou-se de forma clara que o maior intuito do sistema tributário, inclusive quanto às infrações penais existentes, é o recolhimento do tributo. A previsão e aceitação

judicial da mesma demonstra com clareza de que a real responsabilização criminal do sonegador é a última *ratio*, isto é, a última medida a ser tomada.

Portanto, conclui-se que o sistema tributário nacional no que diz respeito às infrações penais e administrativas é meio de compelir o contribuinte a realizar a efetiva contribuição, isto é, recolhimento do tributo incidente e não propriamente puni-lo penalmente, o que será realizado em caso contrário. Tal é evidente pela própria ordem do ramo jurídico que realmente visa o financiamento do setor público. Assim, o objetivo primordial sempre será o arrecadatório, mesmo que seja perdoando um infrator e o isentando de penalidades criminais, pois tal, somente, se dará quando efetivamente ressarcido o prejuízo causado ao erário.

Para o sistema tributário a extinção da punibilidade mediante o recolhimento do tributo sonegado é eficaz ao ponto de efetivar o ressarcimento do erário, porém é, igualmente, prejudicial. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ressarce o Estado, mas passa a mensagem totalmente contrária às normas penais. Ao invés de criar receita ao sonegador e, de forma pedagógica, a toda sociedade e pessoas que pretendem sonegar, transpassa a ideia de que a sonegação é vantajosa, pois, no caso de ser descoberta, o agente causador poderá sair ileso penalmente mediante o arrependimento (pagamento), incentivando, de certa forma, o ilícito em questão.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ANDRADE Filho, E. O. **Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo: Mp, 2007.
- ANDRADE Filho, E. O. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANDREUCCI, R. A. **Legislação Penal Especial**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ANDREUCCI, R. A. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **RENEEC 000267806200740361 81**. Brasília: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 2016. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/317154408/reexame-necessario-criminal-reeneec-26780620074036181-sp-0002678-0620074036181?ref=serp>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDv nos EREsp 1263669-SP**. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2018. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/613195160/edv-nos-embargos-de-divergencia-em-resp-edv-nos-eresp-1263669-sp-2011-0128984-3>>. Acesso em 17 ago. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inquérito 2708-SP**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23064070/inquerito-inq-2708-sp-stf>>. Acesso em 17 ago. 2018.
- BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Brasília: Senado Federal, 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus nº. 47761-AM**. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2006. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/53178/habeas-corpus-hc-47761-am-2005-0150539-8?ref=serp>>. Acesso em 17 ago. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº. 84942-SP**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14739257/habeas-corpus-hc-84942-sp?ref=serp>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº. 85051-MG**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14738011/habeas-corpus-hc-85051-mg>>. Acesso em 22 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº. 81929-RJ**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769646/habeas-corporus-hc-81929-rj>>. Acesso em 22 ago. 2018.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 39**. Brasília: Senado Federal, 2002.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Brasília: Senado Federal, 1990.

BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Brasília: Senado Federal, 1966.

BRASIL. Código Penal. **Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Rio de Janeiro: Senado Federal, 1940.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo, Saraiva: 2012.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

DÓRIA, A. R. S. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: J. Bushatsky, 1977.

HARADA, K. **Prática do direito tributário e financeiro: artigos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: CEPEJUR, 2004.

FERRARI, R. F et al. **Manual de normas técnicas para produção acadêmica da URI**. Frederico Westphalen, RS: URI – Frederico Westphalen, 2017.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 32. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 28. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 27. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 24. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 22. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, I. G. S. **O sistema tributário na constituição**. 6. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

- MATOS, M. L. B. S. **A evolução histórica do Direito Tributário**. [S.l.]: Direito Neto, 2007. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Acesso em 03 ago. 2018.
- MEDAUAR, O. **Direito Administrativo Moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2018
- MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- NOGUEIRA, R. B. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PARÁIBA. Secretária da Receita. Processo nº. 141/2017. João Pessoa: Secretária da Receita, 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/legislacao/234-acordaos/ac-2018/julho-2018/5916-acordao-n-305-2018>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- PARÁIBA. Secretária da Receita. **Processo nº. 147/2017**. João Pessoa: Secretária da Receita, 2017. Disponível em: <<https://www.receita.pb.gov.br/ser/info/2016-01-11-17-25-20/acordaos/230-ac-2018/marco-2018/5573-acordao-n-141-2018>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- PERNAMBUCO. Tribunal de Justiça. **Apelação 200197242**. Recife: Tribunal de Justiça, 2011. Disponível em <<https://tj-pe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19377326/apelacao-apl-200197242-pe-142581-2>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- PIAUI. Tribunal de Justiça. **Apelação Criminal ACR 201000010078766**. Teresina: Tribunal de Justiça, 2011. Disponível em: <<https://tj-pi.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18821544/apelacao-criminal-acr-201000010078766-pi/inteiro-teor-104147471?ref=juris-tabs>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **HC 40126895420188240900**. Florianópolis: Tribunal de Justiça, 2018. Disponível em: <<https://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/593120251/habeas-corpus-criminal-hc-40126895420188240900-brusque-4012689-5420188240900?ref=serp>>. Acesso em 22 ago. 2018.
- SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação nº. 2456153**. São Paulo: Tribunal de Justiça, 2000. Disponível em: <[www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br)>. Acesso em 22 ago. 2018.
- SOUZA, R. G. **Compendio de legislação tributaria: para uso das faculdades de ciências econômicas e administrativas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960.
- SOUZA, R. G. **Compendio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.
- VILANOVA, L. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.